

المحور الثالث : دراسة وتحليل جدول حسابات النتائج

ملاحظة هامة

هذه عبارة عن ملخصات فقط للمحاضرات، توجد تمارين وعناصر فرعية يتم شرحها في المحاضرة، لذا ينبغي على الطلبة الحضور.

تمهيد

يعتبر جدول حسابات النتائج من أهم القوائم المالية ولا يقل أهمية عن الميزانية، ويعتبر هذا الجدول ذو أهمية كبرى بالنسبة لكل محلل مالي، وذلك لما يحتويه من معلومات قيمة تساعد إدارة المؤسسة على معرفة طبيعة إيراداتها ومصاريفها، وبالتالي مساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة.

أولاً: تعريف جدول حسابات النتائج

وحسب القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هجري الموافق لـ 26 يوليو 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، فقد عرف جدول حسابات النتائج على أنه " بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو التسديد ويظهر نتيجة الدورة".

ويرى FOULKE أن " جدول حسابات النتائج بمثابة الترجمة الرياضية لسياسات وخبرة إدارة المشروع، وذلك من وجهة نظر الإيراد، المصروفات، مجمل الربح وصافي الربح أو الخسارة النهائية، وهو المؤشر النهائي لكفاءة الإدارة".

ثانيا: المعلومات الدنيا الواجب إظهارها في جدول حسابات النتائج

وحسب القرار السابق يجب إظهار الحد الأدنى من المعلومات في جدول حسابات النتائج وهي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، الفائض الاجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ثالثا: دراسة وتحليل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

تقوم المؤسسة عادة على عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، أي مراعاة الطبيعة المحاسبية للأعباء والمنتوجات حسب SCF، وحسب القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هجري الموافق لـ 26 يوليو 2008 المشار إليه سابقا، حيث أُلزم المؤسسات التي تخضع لمسك محاسبة مالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF، إعداد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة على النحو الموالي.

جدول رقم 01: يوضح نموذج جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية الاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة. إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتوجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية (المنتوجات) العناصر غير العادية (الأعباء)

			9- النتيجة غير عادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، ص 30

وحسب معيار المحاسبة الدولي الأول IAS 1 يترك الاختيار بين عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، لكن يعتبر دراسة وتحليل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة الأكثر استعمالاً والأكثر دلالة، فهو يتيح تصنيف الحسابات حسب طبيعتها مما يساعد المحلل المالي على فهم أحسن للوضع المالي للمؤسسة.

ويضم جدول حسابات النتائج مجموعة النتائج الوسيطة وكيفية توزيعها حتى الوصول إلى النتيجة السنوية الصافية، حيث يوضح كيفية الحصول على مختلف الإيرادات ومختلف الأعباء، ويشمل جدول حسابات النتائج على عدة نتائج مختلفة، وبالاعتماد على الجدول السابق تتمثل هذه النتائج فيما يلي:

1- إنتاج السنة المالية

وهو يمثل إيرادات المؤسسة المختلفة وحسب بالعلاقة التالية:

إنتاج السنة المالية = ح / 70 رقم الأعمال ومختلف المبيعات الملحقة خارج الرسم + ح / 72 تغير المخزونات والمنتجات المصنعة وقيد الصنع + ح / 73 الإنتاج المثبت + ح / 74 إعانات الاستغلال.

$$\text{إنتاج السنة المالية} = \text{ح} / 70 + \text{ح} / 72 + \text{ح} / 73 + \text{ح} / 74$$

وتساعدنا هذه النتيجة في معرفة التغير خاصة في رقم الأعمال مقارنة بالسنوات الماضية، أو بمقارنتها مع المؤسسات المنافسة من نفس القطاع.

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تغير رقم الأعمال} = \frac{\text{ر ع ن} - \text{ر ع ن-1}}{\text{ر ع ن-1}} \times 100$$

ويعتمد المحلل المالي كثيرا على رقم الأعمال لأن له دلالات كبيرة متعلقة بمدى نمو نشاط المؤسسة، مقدار الحصة السوقية، كفاءة مصلحة التسويق...الخ.

2- استهلاك السنة المالية

وتمثل مجموع الاستهلاكات الوسيطة التي قامت بها المؤسسة، والتي تعتبر أعباء تحملتها المؤسسة لضمان السير العادي للإنتاج وللمؤسسة ككل، وتحسب بالعلاقة التالية:

استهلاك السنة المالية = ح/ 60 المشتريات المستهلكة + ح/ 61 الخدمات الخارجية + ح/ 62 الاستهلاكات الأخرى

3- القيمة المضافة للاستغلال

وتعتبر مؤشر هام له دلالات كبيرة يعكس مدى قدرة المؤسسة على ايجاد الثروة من خلال نشاطها الرئيسي، وتتمثل في الفرق بين الإيرادات العادية التي تدخل ضمن إنتاج السنة المالية والمشتريات والخدمات والاستهلاكات التي تحملتها المؤسسة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات، وتحسب بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

ومن خلال القيمة المضافة للاستغلال، يقوم المحلل المالي في حساب معدل الادماج كما يلي:

نسبة القيمة المضافة للاستغلال = (القيمة المضافة للاستغلال / رقم الأعمال) × 100

فينبغي أن تكون هذه النسبة في المؤسسة التجارية تقترب من 1، بينما ينبغي أن تقترب هذه النسبة في المؤسسة الصناعية من 0.5، كما يمكن تجزئة القيمة المضافة للاستغلال إلى ثلاثة أجزاء فرعية وهي:

◀ بالنسبة لمصاريف المستخدمين وتساوي (مصاريف المستخدمين / القيمة المضافة للاستغلال) $100 \times$

والهدف منها هو معرفة نسبة تأثير مصاريف المستخدمين من القيمة المضافة للاستغلال.

◀ بالنسبة للدولة وتساوي (الضرائب والرسوم / القيمة المضافة للاستغلال) $100 \times$

والهدف منها هو معرفة نسبة مدفوعات المؤسسة للدولة من القيمة المضافة للاستغلال.

◀ بالنسبة لفائض الإجمالي عن الاستغلال وتساوي (ف. إ. / القيمة المضافة للاستغلال) $100 \times$

والهدف منها هو معرفة نسبة تشكل الفائض الإجمالي عن الاستغلال من القيمة المضافة للاستغلال.

كما يمكن استعمال القيمة المضافة للاستغلال (ق. م. إ) في قياس نسبة نمو المؤسسة مقارنة بالسنوات

السابقة، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة نمو المؤسسة} = 100 \times \frac{(\text{ق. م. إ. ن} - \text{ق. م. إ. ن-1})}{(\text{ق. م. إ. ن-1})}$$

نلاحظ أن نسبة القيمة المضافة للاستغلال تستعمل بكثرة في عملية التحليل، وذلك لما لها من أهمية كبيرة في

المؤسسة وتستعمل في ما يلي:

◀ مقياس لحجم المؤسسة: كلما كانت القيمة المضافة مرتفعة فهو أفضل ودليل على أن المؤسسة تحتوي

على عدد كبير من العمال المؤهلين وعلى مستوى تكنولوجي عال في المؤسسات الصناعية.

◀ مقياس لدرجة التكامل العمودي الداخلي للمؤسسة: حيث يتم مقارنتها بمستوى الانتاج في المؤسسة،

وتستعمل العلاقة التالية: (نسبة القيمة المضافة للاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال / الانتاج)،

فكلما اقتربت هذه النسبة من الواحد يعني أن المؤسسة أكثر تكامل وأفضل أداء، حيث يتم مقارنتها بالقيمة النموذجية في المؤسسات الصناعية وهي 45 %.

◀ قياس تطور قدرة المؤسسة: أي قدرتها على تحقيق الفرق الايجابي بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية خلال دورات متتالية.

◀ قياس البنية الداخلية للمؤسسة: كلما كانت نسبة العنصر المدروس مرتفعة كلما دل على قوة وزنه وتأثيره على العناصر الأخرى، مما يساعد المؤسسة على تتبعه واتخاذ الاجراءات المناسبة.

4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال

ويمثل الفرق الاجمالي للإيرادات العملياتية عن المصاريف العملياتية المتعلقة بالاستغلال بما فيها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة، ويكتسي الفائض الإجمالي عن الاستغلال أهمية كبيرة في تسيير المؤسسة لأنه يعبر عن المصدر الحقيقي لأرباحها، ونظرا لما له من معنى مع رقم الأعمال لأنه يمثل الصافي بعد طرح تكلفة الشراء للمواد المباعة التي تمثل عادة أكبر عنصر تكلفة في المؤسسة، ويحسب الفائض الإجمالي عن الاستغلال بالعلاقة التالية:

$$\text{الفائض الإجمالي عن الاستغلال} = (\text{القيمة المضافة للاستغلال} - \text{ح} / 63 - \text{ح} / 64)$$

ويعتمد المحلل المالي على حساب نسبة الفائض الإجمالي عن الاستغلال بمقارنته مع رقم الأعمال، وتستعمل في قياس درجة مردودية نشاط المؤسسة ومقارنتها مع المؤسسات الأخرى من نفس القطاع، باستعمال العلاقة التالية:

$$100 \times \frac{\text{الفائض الإجمالي عن الاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}} = \text{نسبة الفائض الإجمالي عن الاستغلال}$$

وتستعمل هذه النسبة بالدرجة الأولى لمعرفة الهامش الصناعي حسب القطاعات المختلفة ومقارنته بالقيم المعيارية أو النموذجية المعمول بها وهي:

✓ القيم المعيارية في قطاع الخدمات يقدر ب 10 %.

✓ القيم المعيارية في قطاع الصناعات الثقيلة يقدر ب 45 %.

ويستعمل الفائض الإجمالي عن الاستغلال في المجالات التالية:

- ◀ يعتبر مؤشر هام لمعرفة مردودية المؤسسة.
- ◀ يساعد المؤسسة على معرفة سبب التغير في رقم الأعمال.
- ◀ يساعد على معرفة مستوى أداء المؤسسة من خلال مقارنتها بالقيم النموذجية، وبالمؤسسات الأخرى.
- ◀ يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة مبيعات المؤسسة.
- ◀ يساعد في معرفة مدى نجاح السياسة التجارية المعتمدة من طرف المؤسسة.

5- النتيجة العملياتية

إن دورة تحليل الاستغلال تعكس لنا الصورة المالية للمؤسسة من خلال النتيجة المحققة في نهاية الدورة، كما تفيد المحلل المالي بالقيام بدراسات مستقبلية لها من خلال دراسة الأخطار التي قد تواجهها، كما تسمح النتيجة العملياتية بتقييم المردودية الاقتصادية للمؤسسة الناتجة عن النشاط العادي، وهي تعبر عن الفرق بين الإيرادات العملياتية ما عدا المالية والمصاريف العملياتية ما عدا المالية، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة العملياتية} = \text{الفائض الإجمالي عن الاستغلال} + \text{ح/75} + \text{ح/78} - \text{ح/65} - \text{ح/68}$$

6- النتيجة المالية

وتخص العمليات المالية فقط وتمثل الفرق بين الإيرادات المالية والمصاريف المالية، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة المالية} = \text{ح/76 المنتوجات المالية} - \text{ح/66 الأعباء المالية}$$

7- النتيجة العادية قبل الضرائب

وتمثل الفرق بين مجموع الإيرادات العادية والمصاريف العادية المتعلقة بنشاط المؤسسة الرئيسي، قبل خضوعها للضريبة، سواء كانت ذات طابع استغلالي (عملياتية) أو مالي، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة العادية قبل الضرائب} = \text{النتيجة العملياتية} + \text{النتيجة المالية}$$

8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية

وتمثل الفرق بين مجموع الإيرادات العادية والمصاريف العادية المتعلقة بنشاط المؤسسة بعد خضوعها للضريبة، وتحسب بالعلاقات التالية:

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{النتيجة العادية قبل الضرائب} + \text{ح/ 692} - \text{ح/ 693} - \text{ح/ 695} - \text{ح/ 698}$$

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{مجموع منتجات الأنشطة العادية} - \text{مجموع أعباء الأنشطة العادية}$$

$$\text{بحيث: مجموع منتجات الأنشطة العادية} = \text{كل حسابات المجموعة السابعة} - \text{ح/ 77}$$

$$\text{مجموع أعباء الأنشطة العادية} = \text{كل حسابات المجموعة السادسة} - \text{ح/ 67}$$

ملاحظة: يمثل ح/ 692 ضرائب مؤجلة عن الأصول جميع المبالغ المدفوعة بصفة سابقة لأوانها، كضرائب عن الدخل أو ضرائب مفروضة بصفة زائدة يمكن اعتبارها حق للكيان في ذمة مصلحة الضرائب، ويمكن مقاصته مستقبلا من الضرائب التي ستفرض لاحقا،* ويظهر ح/ 692 مع ح/ 693 ضمن عنصر الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية في جدول حسابات النتائج، فإذا كان هذا الأخير موجب يطرح من النتيجة العادية بعد فرض الضرائب على الأرباح (ح/ 695 و ح/ 698) وإذا كان سالب يضاف إليها.

9- النتيجة غير عادية

وحسب القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هجري الموافق لـ 26 يوليو 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في الجريدة

* ولمزيد من التوضيح والأمثلة، أنظر كتاب مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستند من المعايير الدولية للمحاسبة الجزء الأول، للدكتور نوح لبوز، الناشر مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة الجزائر، 2009، ص 255، وأنظر كذلك كتاب المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي للأستاذ عبد الرحمان عطية، الطبعة الأولى، سطيف الجزائر، 2011، ص 139 - 148.

الرسمية الجزائرية، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، حيث وضح أن النتيجة غير العادية مصدرها منتجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان، وتمثل طابعا استثنائيا مثل (نزاع الملكية، الكوارث الطبيعية والعمليات غير متوقعة).

والنتيجة غير عادية يقصد بها النتيجة الاستثنائية، أي خارج الأنشطة العادية للمؤسسة والتي لا تمثل النشاط العادي والمعمول به في المؤسسة، وهي تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات غير العادية والأعباء غير العادية، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة غير عادية} = \text{ح} / 77 \text{ المنتوجات غير العادية} - \text{ح} / 67 \text{ الأعباء غير العادية}$$

10- النتيجة الصافية للسنة المالية

وهي عبارة عن الثروة الصافية الاجمالية التي حققتها المؤسسة خلال السنة، وتشمل النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير عادية، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الصافية للسنة المالية} = \text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} + \text{النتيجة غير عادية}$$

وبفضل النتيجة الصافية للسنة المالية، يمكن حساب نسبة هامش الربح الصافي التي تهم المؤسسة بالدرجة الأولى، وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة هامش الربح الصافي} = \frac{\text{النتيجة الصافية للسنة المالية}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج

وتشمل مجموع النتائج الصافية للسنة المالية لكل الفروع، وحسب القرار المشار إليه أعلاه لا تستعمل هذه النتيجة إلا في حالة وجود شركة الأم لها فروع أخرى تابعة لها، والهدف من إظهارها في جدول حسابات النتائج هو تعزيز الافصاح المحاسبي وإضفاء طابع الشمولية لمن لهم مصلحة مع المؤسسة، وهذا ما يزيد من جودة القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسة.

رابعاً: دراسة وتحليل جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

عند إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة يجب الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات كل مؤسسة من حيث طبيعة النشاط والحجم...الخ، لأنه يعتمد على تحميل الأعباء حسب الوظائف، والتي بدورها تختلف من مؤسسة لأخرى، والهدف من هذا الجدول هو تحديد المسؤوليات وتقييم الأداء.

ولتوحيد عرض جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة في مختلف المؤسسات، ولتسهيل عملية عرض القوائم المالية بطريقة تسمح بقابليتها للقراءة والفهم والمقارنة، اعتمد المشرع الجزائري حسب القرار المشار إليه أعلاه على توحيد نموذج جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، حيث عرضها على النحو الموالي.

جدول رقم 02: يوضح جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تكلفة المبيعات			
هامش الربح الاجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات			
النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
أعباء غير عادية منتوجات غير عادية			
النتيجة غير العادية			

			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج
			منها حصة ذوي الأقلية
			حصة المجموع

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، ص 31

ملاحظة:

يتوافق جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة مع جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، ابتداء من النتيجة العملياتية إلى آخر الجدول.

ومن خلال الجدول أعلاه، يمكن أن نجد عدة طرق في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة كما يلي:

❖ تصنيف الأعباء حسب النشاط الاقتصادي: حيث نجد وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع، وظيفة الإدارة والمالية...الخ.

❖ تصنيف الأعباء حسب وسائل الاستغلال: حيث نجد أعباء خاصة بالمخازن، أعباء خاصة بالإدارة، أعباء خاصة بكل قسم إنتاجي...الخ.

❖ تصنيف الأعباء حسب المنتج أو نوعية الخدمات: حيث نجد أعباء خاصة بالمنتج (أ)، وأعباء خاصة بالمنتج (ب)...الخ.

❖ تصنيف الأعباء حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية: بحيث نجد أعباء خاصة بالمديرية العامة، أعباء خاصة بالمديرية التجارية، أعباء خاصة بمصلحة الإنتاج...الخ.

❖ تصنيف الأعباء حسب المناطق الجغرافية: ونجد أعباء خاصة بالمنطقة الجغرافية (أ)، أعباء خاصة بالمنطقة الجغرافية (ب)...الخ.

ويحتوي جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة على عدة نتائج، وبالاعتماد على الجدول السابق نعرض النتائج الرئيسية التالية:

1- هامش الربح الاجمالي

وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال والمتمثل في مبيعات المؤسسة من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومود أولية مستهلكة ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات خلال الدورة، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش الربح الاجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{تكلفة المبيعات}$$

ومن خلال هذه النتيجة يمكن حساب نسبة هامش الربح الاجمالي لغرض معرفة مقدار الفرق الاجمالي بين رقم الأعمال وتكلفة مبيعاتها، مما يساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات خاصة المتعلقة بسياسة التسعير، وإعادة النظر في البحث عن أفضل الموردين من حيث السعر والجودة...الخ.

2- النتيجة العملياتية

وهي عبارة عن هامش الربح الاجمالي مضافا إليه منتجات أخرى عملياتية، مع طرح كل التكاليف التجارية والإدارية والأعباء العملياتية الأخرى، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة العملياتية} = \text{هامش الربح الاجمالي} + \text{منتجات عملياتية أخرى} - \text{التكاليف التجارية} - \text{الأعباء الإدارية} -$$

$$\text{أعباء عملياتية أخرى} + \text{استرجاع خسائر القيمة والمؤونات}$$

3- النتيجة المالية

وتمثل الفرق بين المنتوجات والأعباء المالية، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة المالية} = \text{المنتوجات المالية} - \text{الأعباء المالية}$$

4- النتيجة العادية قبل الضريبة

وتمثل مجموع النتيجة العملياتية والمالية، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة العادية قبل الضريبة} = \text{النتيجة العملياتية} + \text{النتيجة المالية}$$

5- النتيجة الصافية للأنشطة العادية

وتمثل صافي الربح لأنشطة الاستغلال العادية للمؤسسة بعد طرح الضرائب المتعلقة بالأرباح الواجبة الدفع والضرائب المؤجلة (التغيرات) إذا كانت موجبة أو إضافتها إذا كانت سالبة، وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الأخرى عن النتائج \pm الضرائب

المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)

6- النتيجة غير العادية

وتمثل الفرق بين المنتوجات غير العادية والأعباء غير عادية، وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة غير العادية = المنتوجات غير العادية - الأعباء غير عادية

7- النتيجة الصافية للسنة المالية

وتعتبر بمثابة النتيجة الصافية الاجمالية للمؤسسة مهما كان مصدرها، وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية

ومن خلال هذه النتيجة يمكن حساب نسبة النتيجة الصافية للسنة المالية مقارنة برقم أعمالها لغرض معرفة عائد الأموال المستثمرة ولمعرفة مستوى أدائها، مما يساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات خاصة المتعلقة بسياسة التسعير ومنح التسهيلات للزبائن... الخ، وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة هامش الربح الصافي = (النتيجة الصافية للسنة المالية / رقم الأعمال) $\times 100$

فكلما كانت هذه النسبة موجبة وأكبر مقارنة بالسنوات الماضية وأفضل مقارنة بالمؤسسات المنافسة، كلما ساعد المؤسسة على زيادة حجم مبيعاتها ورفع معدل الاستثمار لديها عن طريق شراء آلات جديدة وذات تكنولوجيا متطورة، بالإضافة إلى تحفيز شركاء المؤسسة على تقديم حصص جديدة لرفع رأس المال.

ملاحظات هامة عند إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

عند إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، يجب أخذ العناصر التالية بعين الاعتبار وهي:

1- تقسيم المؤسسة إلى عدة وظائف أساسية:

حيث نميز نوعين من المؤسسات هما:

أ- المؤسسة التجارية:

وتنقسم إلى الوظائف الرئيسية التالية:

➤ وظيفة الشراء.

➤ الوظيفة التجارية.

➤ وظيفة الإدارة.

ب- المؤسسة الصناعية:

وتنقسم إلى الوظائف الرئيسية التالية:

➤ وظيفة الشراء.

➤ وظيفة الإنتاج.

➤ الوظيفة التجارية.

➤ وظيفة الإدارة.

2- توزيع الأعباء حسب الوظائف

ويتم توزيع أعباء معينة على وظائف المؤسسة حسب وحدة القياس المختارة والأكثر ملائمة ومصدقية،

كما يوضحه الجدول الموالي (في هذا الجدول سنختار النسبة المئوية للتوضيح فقط).

جدول رقم 03: يوضح كيفية توزيع الأعباء حسب الوظائف

الأعباء	المبلغ الموزع	وظيفة الشراء	وظيفة الانتاج	وظيفة التجارية	وظيفة الادارة
من ح / 602 إلى ح / 608	% 30	% 20	% 40	% 10
ح / 61	% 15	% 45	% 35	% 05
ح / 62	% 20	% 40	% 15	% 25
ح / 63	% 10	% 60	% 20	% 10
ح / 64	% 40	% 40	% 15	% 05
ح / 68	% 10	% 60	% 15	% 15
المجموع

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي:

◀ يجب طرح حساب 609 تخفيضات وتنزيلات وحسومات متحصل عليها من المشتريات من الحساب الرئيسي

60 مشتريات مستهلكة ثم يوزع كاملا، ما عدا الحساب الفرعي 600 مشتريات بضاعة مباعه الذي يظهر في

المؤسسة التجارية أو الحساب الفرعي 601 مواد أولية مستهلكة الذي يظهر في المؤسسة الصناعية.

◀ يمكن حساب قيمة مشتريات مستهلكة بالعلاقة التالية:

$$\text{ح / 60 مشتريات مستهلكة} = \text{مخزون بداية المدة} + \text{مشتريات} - \text{مخزون نهاية المدة}$$

◀ ح / 65 الأعباء العملياتية الأخرى وح / 66 الأعباء المالية وح / 67 الأعباء غير العادية لا تظهر في جدول توزيع

الأعباء حسب الوظائف، وبالتالي ترحل مبالغها مباشرة من جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، أو يتم

حسابها بطريقة مستقلة.

◀ وللإشارة فقط وظيفة الإنتاج لا تظهر في المؤسسة التجارية.

3- كيفية حساب تكلفة المبيعات

يختلف حسابها حسب نوع المؤسسة كما يلي:

أ- في المؤسسة التجارية:

ت حسب كما يلي:

تكلفة المبيعات = ح / 600 مشتريات بضاعة مباعه + أعباء وظيفة الشراء

ب- في المؤسسة الصناعية:

ت حسب كما يلي:

تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج للفترة - تكلفة الإنتاج المخزن

تكلفة المبيعات = ح / 601 مواد أولية مستهلكة + أعباء وظيفة الشراء + أعباء وظيفة الإنتاج - ح / 72 إنتاج

مخزن - ح / 73 إنتاج مثبت - ح / 74 إعانات الاستغلال

مع العلم أن ح / 72 إنتاج مخزن = مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة

$$\text{ح / 72} = \text{مخ 2} - \text{مخ 1}$$

كما نعالج ح / 72 إنتاج مخزن كما يلي:

◀ إذا كان ح / 72 دائن (موجب) يطرح من تكلفة المبيعات.

◀ إذا كان ح / 72 مدين (سالب) يضاف إلى تكلفة المبيعات.

◀ يجب طرح حساب 709 تخفيضات وتنزيلات وحسومات ممنوحة من الحساب الرئيسي 70 رقم الأعمال.

وللتوضيح أكثر سنتناول أمثلة شاملة متبوعة بالشرح المفصل في المحور الخامس.